

УДК 347.9

DOI 10.24147/2542-1514.2020.4(4).56-67



ОПЕРАТОРЫ ЭЛЕКТРОННЫХ ПЛОЩАДОК КАК УЧАСТНИКИ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ ЦИФРОВОЙ ЭПОХИ (НА ПРИМЕРЕ НАЛОГА НА ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ ДОХОД)*

О.И. Лютова*Высшая школа экономики, г. Москва, Россия***Информация о статье**

Дата поступления –

22 июля 2020 г.

Дата принятия в печать –

16 ноября 2020 г.

Дата онлайн-размещения –

30 декабря 2020 г.

На примере налога на профессиональный доход проводится анализ правового статуса новых участников налоговых отношений цифровой эпохи – операторов электронных площадок. Делается вывод о необходимости признания таких операторов в качестве налоговых агентов или налоговых представителей. Также обосновывается возможность их преобразования для целей осуществления транзакционного налогообложения в новых участников налоговых отношений, условно обозначаемых автором как «технологические посредники», что осуществимо при условии дальнейшего развития технологий налогового администрирования.

Ключевые слова

Оператор электронной площадки, налог на профессиональный доход, цифровизация, налоговый агент, налоговое представительство, транзакционное налогообложение, налоговые отношения, налоговое администрирование

ELECTRONIC PLATFORM OPERATORS AS PARTICIPANTS OF TAX RELATIONS IN THE DIGITAL ERA (THE CASE OF PROFESSIONAL INCOME TAX)**

Olga I. Lyutova*Higher School of Economics, Moscow, Russia***Article info**

Received –

2020 July 22

Accepted –

2020 November 16

Available online –

2020 December 30

The subject. The research concerns analysis of legal status of a new participant of tax relations in the digital era - an operator of electronic platform.

The purpose of the article is to confirm or disprove hypothesis that operators of electronic platforms are participants of tax relations and their rights and obligations must be described in tax legislation.

The research methodology includes an interpretation of tax legislation, other legal acts governing the legal status of operators of electronic platforms, analysis of rights and obligations of other participants of tax relations.

Keywords

Electronic platform operator, professional income tax, digitalization, withholding agent, tax representation, transactional taxation, tax relations, tax administration

The main results and scope of their application. Due to the lack of an unambiguous definition of the legal status of operators of electronic platforms, obstacles are existed in the use of the transactional principle to taxation in case of professional income tax in Russia. Administration of this tax implies a complete absence of tax reporting as well as an unusual moment of the payment of this tax - at the time of the transaction, when self-employed taxpayer receives payment for his services by a consumer. This mechanism eliminates the unnecessarily complicated process of notifying the tax authorities about such transactions, but implies additional obligations to the operators of electronic platforms and the taxpayers

* Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 18-29-16107 мк «Исследование и обоснование выбора модели налогообложения в эпоху цифровой трансформации».

** The study was carried out with the financial support of the Russian Foundation for Basic Research within the framework of scientific project № 18-29-16107 мк «Research and substantiation of the choice of a taxation model in the era of digital transformation».

themselves. It actualizes the necessity of detailed description of legal status of the operators of electronic platforms in tax legislation.

Conclusions. The legal status of operators of electronic platforms in terms of belonging to the participants in tax relations already provided for in the Tax Code of the Russian Federation is not defined. Although they act as intermediaries in calculating and paying professional income tax. Such a lack creates a number of practical problems and does not contribute to the development of a transactional approach to taxation. At the present stage, it would be logical to recognize the operators of electronic platforms as tax representatives of taxpayers or withholding agents. According to the further development of the technical capabilities of tax administration, operators of electronic platforms may become a new participants of tax relations, who are conventionally called by the author «technological intermediaries».

1. Введение

Цифровая трансформация современной экономики существенно изменила направления развития налогового права, обозначив для государства и налогоплательщиков новые вызовы как на международном, так и на внутригосударственном уровнях. Одной из важнейших новелл цифровой эпохи является возможность эффективного бесконтактного взаимодействия налогоплательщиков с представителями налоговых органов в транзакционном режиме, предполагающем в перспективе отказ от налоговой отчетности, а также взимание налога непосредственно в момент совершения финансовой операции.

Михаил Мишустин, будучи главой ФНС России, заявлял о формировании транзакционной виртуальной среды, в которой осуществляют свою деятельность налоговые органы, в связи с началом использования мобильного приложения «Мой налог», появление которого связано с администрированием исчисления и уплаты специального налогового режима «Налог на профессиональный доход». Характеризуя налог на профессиональный доход и подчеркивая значимость его юридической конструкции в процессе цифровизации сферы налогообложения, Михаил Мишустин отмечал, что тем самым создается виртуальная транзакционная среда в виде замкнутой цифровой экосистемы, в которой все хозяйствующие субъекты будут совершать сделки, что сделает экономику прозрачной по умолчанию, а ФНС России сможет автоматически исчислять и удерживать налоги даже в момент транзакций¹. Как известно, осуществление исследований по вопросу транзакционного налогообложения весьма популярно в зарубежных странах [1–3].

Федеральный закон от 27 ноября 2018 года № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан)» (далее – ФЗ № 422) в экспериментальном порядке установил к исчислению и уплате новый специальный налоговый режим для так называемых «самозанятых» физических лиц, а также индивидуальных предпринимателей, самостоятельно получающими доходы, осуществляющих свою деятельность без работодателя и привлечения наемных работников. В соответствии с Федеральным законом от 1 апреля 2020 года № 101-ФЗ «О внесении изменений в статью 1 Федерального закона о проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» с 1 июля 2020 года такой налоговый режим может вводиться в действие на территории любого субъекта Российской Федерации на основании их законов.

За период действия ФЗ № 422 в юридической литературе появилось значительное количество исследований, в которых, как правило, рассматриваются проблемы правового регулирования соответствующих отношений трудовым правом [4–9]. Отдельные аспекты осуществления предпринимательской деятельности «самозанятыми» лицами изучаются также специалистами по гражданскому и предпринимательскому праву [10]. В налоговом праве исследованию подвергается преимущественно правовой статус налогоплательщика налога на профессиональный доход с точки зрения оценки содержания его прав, законных интересов, обязанностей и

¹ Цифровая трансформация налоговых органов стала главной темой XII пленарного заседания Форума по налоговому администрированию ОЭСР. URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/8587982/ (дата обращения: 20.07.2020).

ответственности, установленных ФЗ № 422 [11–15]. В то же время неисследованным остается вопрос определения правового статуса нового участника налоговых отношений, появившегося в период цифровизации экономики, и фактически обеспечивающего транзакционность налоговых отношении при осуществлении исчисления и уплаты налога на профессиональный доход – оператора электронных площадок.

О важности адекватного определения субъектного состава финансовых и налоговых отношений в период цифровизации, а также о необходимости формирования доктринальных концептов налогового правового статуса лиц, выступающих в качестве цифровых платформ-посредников в налоговых отношениях упоминала Н.В. Омелехина в своем выступлении на научно-практической конференции «Цифровизация сферы публичных финансов: особенности в условиях чрезвычайных ситуаций», организованной Институтом законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ 21 июля 2020 года². По мнению докладчика, такие вопросы имеют принципиальную исследовательскую ценность при изучении процессов цифровизации в контексте их взаимного влияния на налоговое право, наряду с определением наличия нового цифрового субъекта налоговых отношений, установления уровня правового регулирования налоговых отношений цифровой эпохи, а также установления возможности возникновения новой формы реализации налоговых и финансовых отношений.

В настоящее время в качестве операторов электронных площадок, в соответствии с ФЗ № 422, может выступить организация или индивидуальный предприниматель, оказывающие с использованием сети «Интернет» услуги по предоставлению технических, организационных, информационных и иных возможностей с применением информационных технологий и систем для установления контактов и заключения сделок по реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) между продавцами (исполнителями) и покупателями (заказчиками). При этом НК РФ не содержит упоминания о таком участнике налоговых от-

ношений, как оператор электронной площадки, ни в ст. 9 НК РФ «Участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах», ни в иных статьях части первой или второй НК РФ.

Таким образом, налогово-правовой статус оператора электронной площадки в настоящее время ограничивается посредническими функциями, которые заключаются в обеспечении передачи налоговым органам информации о совершенных налогоплательщиком-самозанятым операций, являющихся объектами налогообложения налогом на предпринимательский доход, а также в перечислении соответствующего налога в бюджет по поручению плательщика. Это предполагает необходимость исследования вопросов определения статуса операторов электронных площадок с точки зрения его содержания, а также места в системе субъектов налогового права.

2. Недостатки современного правового регулирования статуса операторов электронных площадок

Системный анализ правового регулирования транзакционного налогообложения, осуществляемого при реализации норм налогового законодательства о налоге на профессиональный доход, а также практическое исследование вопросов применения режима налога на профессиональный доход на примере рынка такси³, проведенное автором в составе экспертной группы отдела административного моделирования деятельности органов государственной власти Института государственного и муниципального управления НИУ «ВШЭ» позволило обобщить и сформулировать следующие принципиальные вопросы, необходимые, по нашему мнению, к разрешению путем совершенствования норм налогового права.

2.1. Фактическое отсутствие правового регулирования процедур взаимодействия участников правоотношений, возникающих при исчислении и уплате налога на профессиональный доход, а также требований, предъявляемым к операторам электронных площадок.

Действительно, операторы электронных площадок могут подключиться к информационному обмену с налоговыми органами добровольно и тем са-

² Научно-практическая конференция «Цифровизация сферы публичных финансов: особенности в условиях чрезвычайных ситуаций». URL: <https://izak.ru/institute/announcements/nauchno-prakticheskaya-konferentsiya-tsifrovizatsiya-sfery-publichnykh-finansov-osobennosti-v-uslovi/> (дата обращения: 20.07.2020).

³ Презентация руководителя исследования Л.Х. Синятулиной «Оценка эффектов от внедрения цифровых платформ на рынке такси (г. Москва)» // URL: [https://icef.hse.ru/data/2020/02/26/1562115109/%D0%A6%D0%9F%D1%82%D0%B0%D0%BA%D1%81%D0%B8%D0%9D%D0%98%D0%A3%D0%92%D0%A8%D0%AD%20\(1\).pdf](https://icef.hse.ru/data/2020/02/26/1562115109/%D0%A6%D0%9F%D1%82%D0%B0%D0%BA%D1%81%D0%B8%D0%9D%D0%98%D0%A3%D0%92%D0%A8%D0%AD%20(1).pdf) (дата обращения: 20.07.2020).

мым стать участниками налоговых правоотношений в случае их соответствия требованиям (критериям), которые в одностороннем порядке определяются ФНС России. При этом отсутствует однозначная определенность в вопросе юридической силы положений, устанавливающих требования к операторам электронных площадок. Так, в п. 2 ст. 3 ФЗ № 422 указано, что «порядок использования мобильного приложения «Мой налог» размещается в сети «Интернет» на официальном сайте федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов». Во исполнение этих положений на сайте <https://www.nalog.ru> в PDF-формате размещен «Протокол информационного обмена, порядок информационного взаимодействия, требования (критерии) к операторам электронных площадок и кредитным организациям, осуществляющим взаимодействие с налоговыми органами». Важно отметить, что этот документ не имеет названия и характерных для официального акта реквизитов в виде даты, номера и т.п. На сегодняшний день информационный обмен с ФНС России осуществляют 19 операторов электронных площадок и 4 кредитных организации (по состоянию на 1 июля 2020 года). Фактически на сегодняшний день возможность стать таким оператором предоставлена неопределенному кругу лиц, соответствующих указанным правилам.

В отношении содержания требований к операторам электронных площадок, которые должны стать необходимыми и достаточными для их доступа на соответствующий рынок, а также для обеспечения возможности функционирования на нем, необходимо, по нашему мнению, применить так называемый «отраслевой» принцип. Общеизвестно, что в последние годы при осуществлении налогового контроля ФНС России использует так называемый такой отраслевой подход взамен территориальному, показавший свою эффективность, в частности, при осуществлении налогового контроля за исчислением и уплатой НДС [16; 17], в соответствии с которым налоговыми органами отбираются наиболее проблемные с точки зрения уплаты налогов отрасли, выбираемые по видам деятельности, в отношении которых последовательно проводятся налогово-проверочные мероприятия. На наш взгляд, такой принцип вполне применим и к налоговому эксперименту по налогу на профессиональный доход. Во-первых, одна из моделей, в соответствии с которыми устанавливается правовой статус операторов электронных площадок, может быть реализована сначала в

той отрасли или в тех отраслях, в которых такой эксперимент на сегодня максимально успешно реализуется; во-вторых, требования к операторам электронных площадок логично устанавливать прежде всего в зависимости от отрасли деятельности самозанятых, а также видов оказываемых ими услуг. Полагаем, что эта проблема заслуживает отдельного исследования.

2.2. Неопределенность правового статуса операторов электронных площадок с точки зрения налогово-правового регулирования.

Идентификация операторов электронных площадок в качестве того или иного участника налоговых отношений затруднена тем, что, несмотря на их реальное участие в различных налоговых отношениях с функциями электронных посредников, они не указаны в перечне таковых в статье 9 НК РФ. Это вызывает сложности в том числе с определением правового статуса такого субъекта с точки зрения отнесения его к частным или публичным в соответствии с общеизвестной классификацией субъектов налогового права, представленную в работах Д.В. Винницкого [18, с. 98].

Как известно, для современного налогового права характерны три модели отношений налогоплательщиков и налоговых органов, связанных с исчислением налогов:

- налог рассчитывает налоговый орган и направляет уведомление налогоплательщику;
- налог исчисляет сам налогоплательщик без чьего-либо посредничества;
- обязанность расчета, удержания и перечисления налога возложена на налогового агента.

При этом для налогоплательщиков-физических лиц, не имеющих статуса индивидуального предпринимателя (к которым также относится и часть «самозанятых» лиц), поимущественные налоги исчисляют налоговые органы на основании сведений, получаемых ими от иных субъектов (обычно также властных, что гарантирует их достоверность, например, от органов МВД России в отношении транспортного налога), а подоходные – налоговые агенты (налог на доходы физических лиц, страховые взносы). Поэтому исчисление фактически подоходного по своей юридической природе налога на профессиональный доход налоговыми органами, несмотря на некоторое удобство этой ситуации для налогоплательщиков, не является логичной с точки зрения конструирования системы правового регулирования налоговых отношений.

На основании этого видим возможными к реализации в условиях российской правовой действительности два варианта правового регулирования, определяющих роль операторов электронных площадок в процедурах исчисления и уплаты налогов, – придание им статуса налогового агента или налогового представителя в соответствии с существующими в настоящее время в российском налоговом законодательстве правовыми конструкциями, либо определение операторов электронных площадок как новых субъектов налоговых отношений, условно называемых технологическими представителями. При любом из этих вариантов необходимо официально принять нормативный акт, опосредующий взаимодействие участников транзакционной среды, а также устанавливающий требования к ним, что позволит в перспективе при условии успешной реализации положений ФЗ № 422 в качестве налогового эксперимента признать его впоследствии постоянно действующим специальным налоговым режимом, который в полной мере соответствует целям и принципам НК РФ.

В этом вопросе считаем важным отметить необходимость создания правового регулирования, связанного с установлением права налогоплательщика на корректировку сведений, передаваемых оператором электронных площадок, в налоговые органы. Это право обусловлено, прежде всего, возможными объективными обстоятельствами «технического» характера, которые необходимо гипотетически учитывать в целях защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, перешедших на специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход».

2.3. Этапность трансформации налогового законодательства в отношении установления правового статуса цифровых посредников – операторов электронных площадок

Она предполагает необходимость выработки возможности применения транзакционного подхода в налогообложении «в чистом виде» на основании исключительного использования информационных технологий при исчислении налогов и контроле за сдачей налоговой отчетности, что позволит существенно экономить ресурсы государства и стимулировать налогоплательщиков к правомерному пове-

дению, а иных участников налоговых отношений – к предпринимательской активности.

Это означает, что, на наш взгляд, логичным является не одномоментный перевод налогово-правового регулирования на повсеместное использование транзакционных принципов налогообложения, а постепенный процесс трансформации, который на первом этапе предполагает использование имеющихся в современном налоговом законодательстве конструкций и соответствующей им терминологии, а на втором – создание новых моделей налоговых отношений. При этом переход ко второму этапу, как было указано выше, возможен в случае технологической готовности к нему налоговых органов.

Такой подход коррелируется с программными документами о цифровой трансформации, которые предусматривают периодизацию осуществления цифровых преобразований. Например, А.В. Брызгалин утверждал⁴, что процесс налоговой цифровизации в России проходит три этапа: 1. модель «цифровой зрелости» (веб-сайты, персональные электронные сервисы, электронный документооборот и отчетность); 2. «полностью цифровая организация» процессов администрирования (мобильные приложения, индивидуальные проактивные сервисы); 3. «адаптивная платформа» (2025 г.), соединяющая IT-платформы ФНС и налогоплательщиков в режиме реального времени, когда исполнение налоговых обязательств происходит в автоматическом режиме и «без усилий». В соответствии с такой периодизацией этапов цифровизации налогообложения, цифровое посредничество как новый вид налоговых отношений возможно реализовать на втором или третьем этапе, а современная российская действительность скорее предполагает только постепенный переход от первого этапа ко второму.

3. Варианты правового регулирования статуса операторов электронных площадок с учетом этапности цифровизации налогообложения

Этапность трансформации налогового законодательства Российской Федерации для реализации возможности масштабного применения транзакционного подхода в налогообложении, как было указано выше, предполагает постепенную смену двух этапов в налогово-правовом регулировании. На первом этапе целесообразным считаем адаптировать

⁴ Конференция «Налогообложение в условиях цифровой реальности: вызовы налогового администрирования и решения для бизнеса», проходившая 1 апреля 2019 года в

рамках Российской налоговой недели. URL: <http://www.palata-nk.ru/php/content.php?id=4443> (дата обращения: 20.07.2020).

имеющиеся налогово-правовые конструкции к новым задачам, на втором (когда будет достигнут соответствующий уровень технологического развития) – создавать принципиально новые теоретические сущности и соответствующие им нормы налогового права.

Первый этап формирования транзакционного налогообложения включает в себя создание правовых механизмов и инструментов защиты прав и интересов участников налоговых отношений с учетом признания за операторами электронных площадок статуса налоговых представителей или налоговых агентов.

3.1. Операторы электронных площадок как налоговые представители: особенности правового регулирования

Признание операторов электронных площадок налоговыми представителями не повлечет за собой принципиальных изменений в налоговое и иные отрасли законодательства, за исключением соответствующей ссылки в ФЗ № 422. При использовании модели правоотношений налогоплательщик – налоговый представитель в транзакционной среде налогообложения оператора электронной площадки гипотетически возможно рассматривать в качестве уполномоченного представителя (ст. 29 НК РФ). При заключении гражданско-правового договора самозанятого с оператором электронной площадки при реализации такой модели отношений необходимо составить доверенность и оформить ее по правилам ст. 29 НК РФ.

Положительные стороны использования модели правового регулирования, в соответствии с которой осуществляется наделение операторов электронных площадок статусом налогового представителя:

1. Отсутствие необходимости внесения масштабных изменений в налоговое или иное законодательство;
2. Возможность налогоплательщика контролировать процесс исчисления налога на профессиональный доход, реализуя модель гражданско-правовых отношений, без необходимости обращения к налоговому органу.

Отрицательные черты трансформации налогово-правового статуса операторов электронных площадок в налоговых представителей заключаются в дополнительных расходах (временных и/или фи-

нансовых) операторов, связанные с расчетом налога на профессиональный доход.

3.2. Операторы электронных площадок как налоговые агенты: особенности правового регулирования

Так, одним из частных субъектов налоговых отношений выступает налоговый агент, который, в соответствии со ст. 24 НК РФ, несет обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации. При этом в традиционном понимании российского налогового законодательства обязанности налоговых агентов могут быть возложены на организации, индивидуальных предпринимателей, а также нотариусов и адвокатов, осуществляющих выплаты физическим лицам каких-либо доходов либо при совершении иных указанных в НК РФ операций (например, покупка и аренда государственного имущества). Таким образом, налоговым агентом является лицо, которому достоверно известно о доходах налогоплательщика в силу того, что это лицо само является их источником.

Как известно, в ситуации с самозанятыми правоотношения вида «работник-работодатель» изначально парадоксальны, поскольку смысл статуса самозанятого как раз и заключается в отсутствии работодателя и самостоятельном поиске возможностей для заработка. При этом количество самозанятых, по официальным сведениям, на конец 2018 года составило более 2 млн чел.⁵ Как указывает Д.В. Тютин, к этой категории лиц обычно относятся няни, репетиторы, сиделки, домработницы и т. п. [19] Логично предположить, что с течением времени их количество будет только увеличиваться, что вызовет дополнительную нагрузку на налоговые органы, связанную с расчетами сумм налога на профессиональный доход, а также с гипотетическими спорами относительно таких сумм.

Дополнительным аргументом в пользу рассматриваемой идеи, своеобразные «зачатки» для возможности окончательного превращения посреднического статуса операторов электронных платформ в налогово-агентский статус видятся в близости отдельных механизмов правового регулирования отношений налогоплательщиков с операторами и налогоплательщиков с налоговыми агентами. Например, по смыслу подп. 5 п. 3 ст. 45 НК РФ при неудержании налога налоговым агентом обязан-

⁵ «Силуанов в Казани назвал число самозанятых в России – 2 тыс. человек: «Никто не зарегистрировался!» URL:

<https://www.business-gazeta.ru/news/406407#19> (дата обращения - 20.07.2020).

ность по его уплате несет налогоплательщик, что коррелирует с положениями ст. 14 ФЗ № 422, в соответствии с которыми в случае неисполнения обязанности по перечислению налога на профессиональный доход оператором электронной платформы обязанность по его уплате возлагается на налогоплательщика.

Таким образом, полагаем уместным в вопросах правового статуса операторов электронных платформ рассматривать налоговое право как прагматическую модель (то есть модель, под которую, по терминологии Д.М. Жилина [20, с. 30–32], «подгоняется» реальность) и не создавать новых моделей правового регулирования без объективной на то надобности при наличии адекватных сложившейся ситуации юридических конструкций.

Кроме этого, общеизвестно, что использование модели отношений с привлечением налоговых агентов имеет для государства ряд неоспоримых преимуществ, связанных с отсутствием необходимости «точного» администрирования налогов и сборов в отношении значительного количества налогоплательщиков, чаще всего не обладающих соответствующими знаниями и компетенцией для осуществления возможности самостоятельного расчета налогов. Аналогичные преимущества видятся в признании операторов электронных платформ налоговыми агентами: государство освобождается от обязанностей бюджетных расходов на администрирование исчисления налога на профессиональный доход и необходимости непосредственного взаимодействия с каждым из налогоплательщиков, а физические лица-налогоплательщики «делегируют» свою обязанность по исчислению, удержанию и перечислению налога на профессиональный доход иному лицу.

Безусловным риском в такой ситуации является возрастающая нагрузка на операторов электронных площадок, которые, предположительно, обладают исключительно техническим потенциалом, но не интеллектуальным ресурсом, позволяющим квалифицированно осуществлять мониторинг налогового законодательства и проводить соответствующие расчеты и иные необходимые операции.

При этом можно отметить, что существующая модель правового регулирования, предполагающая исчисление сумм налога на профессиональный доход налоговым органом, не является однозначно выгодной для налогоплательщика. В свою очередь, возложение этой обязанности на частного субъекта (оператора электронной площадки или самозаня-

того-налогоплательщика) не влечет для них только лишь негативные последствия без должной балансировки их возможностями, связанными, например, с интенсивностью использования налогоплательщиками услуг операторов электронных платформ в результате их «выхода из тени». Также важно указать, что роль операторов электронных площадок в отношениях, регулируемых ФЗ № 422 заключается не только в реализации исключительно предпринимательских интересов, связанных с получением прибыли за оказание посреднических услуг. Они также выполняют важную социальную функцию, выражающуюся в одновременном обеспечении интересов как публичных финансовых, так и частных (налогоплательщиков-самозанятых).

Поэтому в качестве вывода считаем возможным указать положительные и негативные стороны трансформации правового статуса оператора электронной платформы в налогового агента.

Положительные стороны использования модели правового регулирования, в соответствии с которой осуществляется наделение операторов электронных площадок статусом налогового агента:

1. Отсутствие необходимости расходования бюджетных средств в связи с расчетами сумм налога на профессиональный доход налоговыми или иными государственными органами;

2. Обеспечение стабильности налогового законодательства и реализация принципа нормативной экономии в связи с отсутствием необходимости создания новых юридических конструкций налоговых отношений;

3. Возможность для налогоплательщика контролировать осуществление расчета налога на профессиональный доход, а в случае его несогласия с суммой налога осуществлять его корректировку в отношениях с частными субъектами, а не с налоговыми органами, что предполагает снижение нагрузки налоговых органов и как результат – расходов государства.

В качестве отрицательной черты трансформации налогово-правового статуса операторов электронных площадок в налоговых агентов можно отметить возможную монополизацию рынка услуг, предоставляемых операторами электронных площадок, связанную с усложнением требований к ним.

Таким образом, всем сторонам налоговых отношений, связанных с подоходным налогообложением самозанятых, было бы удобно использовать модель отношений с участием посредника в статусе налогового агента. Это предполагает, что в настоя-

шее время актуальным вопрос о необходимости расширения понятия налоговых агентов в связи с появлением нового специального налогового режима в виде налога на профессиональный доход и новых участников налоговых отношений – самозанятых и операторов электронных площадок.

3.3. Операторы электронных площадок как технологические посредники: особенности правового регулирования

Переход к правовой модели технологического посредника означает, что исчисление и уплата налога на профессиональный доход должны осуществляться в автоматическом режиме при поступлении денежных средств за оплату услуг, оказываемых самозанятым. Предполагается, что такая функция «автоматического удержания» налога должна появиться в качестве дополнительной опции у каждого из операторов электронных площадок. При этом налоговые органы в процессе исчисления налога на профессиональный доход принимать участия не будут, поскольку налог на профессиональный доход будет в автоматическом режиме перечисляться на счета Федерального Казначейства.

Далее информация о налогооблагаемых операциях будет поступать в налоговые органы непосредственно от операторов электронных площадок, что предполагает освобождение налогоплательщика от обязанности создания чека и его передачи через приложение «Мой налог».

Логично, что в случае выбора такого варианта правового регулирования самозанятые как налогоплательщики, использующие специальный налоговый режим в виде исчисления и уплаты налога на профессиональный доход, должны осуществлять свою деятельность исключительно на условиях использования услуг операторов электронных платформ, что может повлечь как определенные выгоды для всех сторон-участников организованного таким образом транзакционного налогообложения, так и риски. Например, выгода цифровизации рынков деятельности самозанятых однозначно поможет их структурировать, возможно укрупнить и/или дополнить новыми видами услуг (видами предпринимательской деятельности), а также сделать их информационно прозрачными для потребителей и контрольно-надзорных органов.

Необходимо подчеркнуть, что использование операторов электронных площадок в качестве технологических посредников в налоговых отношениях не предполагает, что они будут подменять собой налоговые органы и претендовать на исполнение

функций/реализацию полномочий органа государственной власти. Такая модель взаимоотношений направлена, на наш взгляд, исключительно на стимулирование к «выходу из тени» налогоплательщиков и перераспределению функций у частных субъектов налоговых правоотношений. Полагаем, что дальнейшая информатизация так или иначе приведет к переводу ряда действий, совершаемых контрагентами и имеющих налоговые последствия, в цифровой формат. Не исключением в этом случае будет и сфера налогообложения.

Что касается налоговых органов, то их полномочия в таком варианте правового регулирования не претерпят каких-либо посягательств. Предполагается, что они будут осуществлять в отношении налогоплательщиков и операторов (как технологических представителей) налоговый контроль во всех тех формах, которые предусмотрены налоговым законодательством в настоящее время.

В связи с этим также налоговый контроль может касаться постановки налогоплательщиков на налоговый учет, а также налоговых проверок. Считаем логичным установить полномочие налогового органа по выборочным проверкам операторов электронных площадок с нормативными ограничениями по их срокам и количеству, которые в ближайшей перспективе преимущественно будут осуществляться в форме налогового мониторинга в соответствии с положениями Распоряжении Правительства РФ от 21 февраля 2020 г. № 381-р «Об утверждении Концепции развития и функционирования в Российской Федерации системы налогового мониторинга». Вопросы правового регулирования полномочий налоговых органов, применяющих риск-ориентированный подход при осуществлении налогового мониторинга, является одним из наиболее дискуссионных, возникающих в литературе при обсуждении вопроса цифровизации налогового контроля [21–25].

Полагаем, что именно в этом варианте наиболее комфортно для всех сторон налоговых правоотношений может быть реализована идея установления обязанности по формированию чеков, а также по уплате налога на профессиональный доход за самозанятых операторами электронных площадок.

При такой модели отношений отсутствует необходимость обеспечения дополнительных требований безопасности при передаче сведений от одного субъекта другому, а также необходимо решать вопросы возможности доступа различных участников отношений к тем или иным личным сведениям о налогоплательщике-самозанятом.

Это связано с тем, что такие изменения в нормативные правовые акты должны иметь масштабный межотраслевой характер и не ограничиваться налоговым законодательством. В связи с этим конкретные формулировки норм не могут быть сформулированы в настоящее время предельно конкретно.

Как и предыдущие, такой вариант правового регулирования имеет положительные и негативные аспекты. Так, положительные стороны использования модели правового регулирования, в соответствии с которой осуществляется наделение операторов электронных площадок статусом технологических посредников:

1. Повышение уровня собираемости налога на профессиональный доход, что обеспечит субъектам Российской Федерации устойчивую финансовую базу для развития, а региональным органам власти – достаточные основания для самостоятельного финансово-бюджетного развития;

2. Повышение интенсивности оказания услуг самозанятыми за счет:

– отсутствия необходимости для налогоплательщиков совершать дополнительные действия, связанные с формированием чеков и передачей информации в налоговые органы, а также с уплатой налога;

– отмены обязанности по формированию, передаче чека и самостоятельной уплате налога самозанятыми, что снимает их опасения, связанные с возможностью привлечения к налоговой ответственности в связи с несвоевременным совершением этих действий;

3. Повышение информированности потребителей услуг о видах и условиях деятельности самозанятых за счет общедоступности информации, обеспечиваемой электронными ресурсами технологических посредников;

4. Дальнейшая легализация рынков, на которых осуществляют свою деятельность лица, потенциально являющиеся самозанятыми;

5. Простота налогового администрирования и минимизация расходов на осуществление налоговыми органами своих полномочий, в том числе контрольных;

6. Повышение «прозрачности» в деятельности налогоплательщиков-самозанятых за счет необходимости осуществления деятельности исключительно с использованием услуг технологического посредника;

7. Полное нивелирование факторов бюрократизации и коррупции за счет отказа от использования модели исчисления налога на профессиональный доход налоговым органом и направления им налоговых уведомлений.

Отрицательные черты трансформации налогово-правового статуса операторов электронных площадок в технологических посредников заключаются в риске роста тарифов на услуги самозанятых в связи с «централизацией» их деятельности за счет установления возможности ее осуществления исключительно при использовании операторов электронных площадок.

4. Выводы

Правовой статус операторов электронных площадок как новых участников налоговых отношений цифровой эпохи в соответствии с действующими положениями налогового законодательства фактически является неопределенным. В результате этого соответствующие нормы требуют корректировки, соотносящейся с актуальным этапом развития цифровой экономики в России. По нашему мнению, на сегодняшний день отсутствуют технологические условия, позволяющие признать таких операторов в качестве новых субъектов налогового права, реализовав тем самым транзакционный подход к налогообложению в полной мере. При этом в ходе исследования обоснована необходимость приведения в соответствие норм об операторах электронных площадок общим положениям НК РФ об участниках налоговых отношений, в результате чего операторов нужно признать налоговыми агентами или налоговыми представителями.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Burman L.E. Financial Transaction Taxes in Theory and Practice / L.E. Burman, W.G. Gale, S. Gault, et al. // National Tax Journal. – 2016. – Vol. 69, № 1. – P. 171–216. – DOI: 10.17310/ntj.2016.1.06.
2. Besley T.J. Sales Taxes and Prices: An Empirical Analysis / T.J. Besley, H.S. Rosen // National Tax Journal. – 1999. – Vol. 52, № 2. – P. 157–178.
3. Mikesell J. State Retail Taxes in 2012: The Recovery Continues / J. Mikesell // State Tax Notes. – 2013. – June. – P. 1001–1003.

4. Лютов Н.Л. Водители такси, выполняющие работу через онлайн-платформы: каковы правовые последствия «уберизации» труда? / Н.Л. Лютов, И.В. Войтковская // Актуальные проблемы российского права. – 2020. – Т. 15, № 6. – С. 149–159.
5. Лютов Н.Л. Трансформация трудового правоотношения в новые формы занятости в условиях цифровой экономики / Н.Л. Лютов // Журнал российского права. – 2019. – № 7. – С. 115–130.
6. Лютов Н.Л. Адаптация трудового права к развитию цифровых технологий: вызовы и перспективы / Н.Л. Лютов // Актуальные проблемы российского права. – 2019. – № 6. – С. 98–107.
7. Филипова И.А. Трансформация правового регулирования труда в цифровом обществе. Искусственный интеллект и трудовое право / И.А. Филипова. – Н. Новгород: Нижегородский госуниверситет имени Н.И. Лобачевского, 2019. – 89 с.
8. Чесалина О.В. Работа посредством интернет-платформ как вызов трудовому правоотношению / О.В. Чесалина // Трудовое право в России и за рубежом. – 2019. – №1. – С. 12–15.
9. Шуралева С.В. Работники в «облаках»: влияние интернет-платформ на развитие трудовых отношений / С.В. Шуралева // Трудовое право в России и за рубежом. – 2019. – № 1. – С. 15–18.
10. Михайлов А.В. Перспективы развития законодательства о предпринимательской деятельности в условиях цифровой экономики / А.В. Михайлов // Предпринимательское право. Приложение «Право и Бизнес». – 2019. – № 3. – С. 7–13.
11. Копина А.А. Налоговые эксперименты / А.А. Копина // Налоги. – 2018. – № 19. – С. 1, 3–4.
12. Копина А.А. Новый специальный налоговый режим для физических лиц - налог на профессиональный доход / А.А. Копина // Налоги. – 2018. – № 20. – С. 1, 3–8.
13. Ручкина Г.Ф. Новые специальные налоговые режимы в законодательстве Российской Федерации как реализация публичных интересов государства / Г.Ф. Ручкина // Налоги. – 2019. – № 1. – С. 28–33.
14. Тропская С.С. Налогообложение самозанятых и цифровая экономика: налог на профессиональный доход / С.С. Тропская // Финансовое право. – 2019. – № 5. – С. 22–26.
15. Шуваев Е.А. Статус гражданина, зарегистрированного в качестве самозанятого, и проблемы налогообложения доходов самозанятых лиц / Е.А. Шуваев // Электронное приложение к Российскому юридическому журналу. – 2019. – № 2. – С. 66–72.
16. Мигачева Е.В. Налоговый контроль в условиях развития цифровой экономики / Е.В. Мигачева // Финансовое право. – 2018. – № 8. – С. 21–25.
17. Родыгина В.Е. Цифровизация налогового контроля НДС: правовые последствия и перспективы / В.Е. Родыгина // Финансовое право. – 2018. – № 9. – С. 29–32.
18. Винницкий Д.В. Субъекты налогового права / Д.В. Винницкий. – М.: Норма, 2000. – 192 с.
19. Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций / Д.В. Тютин. – 2017. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
20. Жилин Д.М. Теория систем. Опыт построения курса / Д.М. Жилин. – М.: URSS, Ленанд, 2017. – 176 с.
21. Дементьев И.В. Налоговое правоприменение: смена правовых парадигм / И.В. Дементьев // Журнал российского права. – 2019. – № 8. – С. 96–106.
22. Демин А.В. Дискреция в налоговом праве / А.В. Демин // Вестник Пермского университета. Юридические науки. – 2017. – № 35. – С. 42–55.
23. Кучерявенко Н.П. Особенности усмотрения в налогово-правовом регулировании / Н.П. Кучерявенко // Ежегодник публичного права 2017: Усмотрение и оценочные понятия в административном праве. – М.: Инфотропик Медиа, 2017. – С. 45–63.
24. Хаванова И.А. Налоговая юрисдикция: грани возможного и отсроченные риски / И.А. Хаванова // Журнал российского права. – 2017. – № 12. – С. 81–91.
25. Хван Л.Б. Административное усмотрение в налоговых правоотношениях (по материалам Республики Узбекистан) // Л.Б. Хван / Ежегодник публичного права 2017: Усмотрение и оценочные понятия в административном праве. – М.: Инфотропик Медиа, 2017. – С. 161–189.

REFERENCES

1. Burman L.E., Gale W.G., Gault S. et al. Financial Transaction Taxes in Theory and Practice. *National Tax Journal*, 2016, vol. 69, no. 1, pp. 171–216. DOI: 10.17310/ntj.2016.1.06
2. Besley T.J., Rosen H.S. Sales Taxes and Prices: An Empirical Analysis. *National Tax Journal*, 1999, vol.52, no. 2, pp. 157–178.
3. Mikesell J. State Retail Taxes in 2012: The Recovery Continues. *State Tax Notes*, 2013, June, pp. 1001-1003
4. Lyutov N.L., Voitkovskaya I.V. Taxi drivers performing work through online platforms: what are the legal implications of “uberizing” labor? *Aktual'nye problemy rossiiskogo prava = Actual Problems of Russian Law*, 2020, vol. 15, no. 6, pp. 149-159. (In Russ).
5. Lyutov N.L. Transformation of labor relations into new forms of employment in the digital economy. *Zhurnal rossiiskogo prava = Journal of Russian Law*, 2019, no. 7, pp. 115-130. (In Russ).
6. Lyutov N.L. Adaptation of labor law to the development of digital technologies: challenges and prospects. *Aktual'nye problemy rossiiskogo prava = Actual Problems of Russian Law*, 2019, no. 6, pp. 98-107. (In Russ).
7. Filipova I.A. Transformation of legal regulation of labor in a digital society. Artificial intelligence and labor law. Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod State University named after N.I. Lobachevsky Publ., 2019. 89 p. (In Russ).
8. Chesalina O.V. Work through Internet platforms as a challenge to labor relations. *Trudovoe pravo v Rossii i za rubezhom = Labor law in Russia and abroad*, 2019, no. 1, pp. 12-15. (In Russ).
9. Shuraleva S.V. Workers in the “clouds”: the impact of Internet platforms on the development of labor relations. *Trudovoe pravo v Rossii i za rubezhom = Labor law in Russia and abroad*, 2019, no. 1, pp. 15-18. (In Russ).
10. Mikhailov A.V. Prospects for the development of legislation on entrepreneurial activity in the digital economy. *Predprinimatel'skoe pravo = Entrepreneurial Law. Application “Law and Business”*, 2019, no. 3, pp. 7-13. (In Russ).
11. Kopina A.A. Tax experiments. *Nalogi = Taxes (Newspaper)*, 2018, no. 19, pp. 1, 3-4. (In Russ).
12. Kopina A.A. New special tax regime for individuals - tax on professional income. *Nalogi = Taxes (Newspaper)*, 2018, no. 20, pp. 1, 3-8. (In Russ).
13. Ruchkina G.F. New special tax regimes in the legislation of the Russian Federation as the implementation of the public interests of the state. *Nalogi = Taxes*, 2019, no. 1, pp. 28-33. (In Russ).
14. Tropkaya S.S. Taxation of the Self-Employed and the Digital Economy: Tax on Professional Income. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2019, no. 5, pp. 22-26. (In Russ).
15. Shuvaev E.A. The status of a citizen registered as self-employed and the problems of taxation of income of self-employed persons. *Electronic Supplement to Russian Juridical Journal*, 2019, no. 2, pp. 66 - 72. (In Russ).
16. Migacheva E.V. Tax control in the context of digital economy development. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2018, no. 8, pp. 21-25. (In Russ).
17. Rodygina V.E. Digitalization of VAT Tax Control: Legal Consequences and Prospects. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2018, no. 9, pp. 29-32. (In Russ).
18. Vinnitskiy D.V. Subjects of tax law. Moscow, Norma Publ., 2000. 192 p. (In Russ).
19. Tyutin D.V. Tax law: a course of lectures. Moscow, Consultant Plus, 2017. (In Russ).
20. Zhilin D.M. Systems theory. Experience in building a course. Moscow, URSS, Lenand, 2017. 176 p. (In Russ).
21. Dementyev I.V. Tax Law Enforcement: Change of Legal Paradigms. *Zhurnal rossiiskogo prava = Journal of Russian Law*, 2019, no. 8, pp. 96-106. (In Russ).
22. Demin A.V. Discretion in tax law. *Vestnik Permskogo universiteta. Yuridicheskie nauki = Perm University Herald. Juridical Sciences*, 2017, no. 35, pp. 42-55. (In Russ).
23. Kucheryavenko N.P. Features of discretion in tax and legal regulation, in: Public Law Yearbook 2017: Discretion and Valuation Concepts in Administrative Law. Moscow, Infotropic Media, 2017. Pp. 45-63. (In Russ).
24. Khavanova I.A. Tax jurisdiction: facets of the possible and delayed risks *Zhurnal rossiiskogo prava = Journal of Russian Law*, 2017, no. 12, pp. 81-91. (In Russ).
25. Khwang L.B. Administrative discretion in tax legal relations (based on the materials of the Republic of Uzbekistan), in: Public Law Yearbook 2017: Discretion and Valuation Concepts in Administrative Law. Moscow, Infotropic Media, 2017. Pp. 161-189. (In Russ).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Лютова Ольга Игоревна – кандидат юридических наук, научный сотрудник Института государственного и муниципального управления
Высшая школа экономики
101000, Россия, г. Москва, ул. Мясницкая, 11
E-mail: olyutova@hse.ru
ORCID: 0000-0002-6603-8859
ResearcherID: AAD-7366-2019

INFORMATION ABOUT AUTHOR

Olga I. Lyutova – PhD in Law, research associate,
Institute for Public Administration and Governance
Higher School of Economics
11, Myasnitskaya ul., Moscow, 101000, Russia
E-mail: olyutova@hse.ru
ORCID: 0000-0002-6603-8859
ResearcherID: AAD-7366-2019

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Лютова О.И. Операторы электронных площадок как участники налоговых отношений цифровой эпохи (на примере налога на профессиональный доход) / О.И. Лютова // Правоприменение. – 2020. – Т. 4, № 4. – С. 56–67. – DOI: 10.24147/2542-1514.2020.4(4).56-67.

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Lyutova O.I. Electronic platform operators as participants of tax relations in the digital era (the case of professional income tax). *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2020, vol. 4, no. 4, pp. 56–67. DOI: 10.24147/2542-1514.2020.4(4).56-67. (In Russ.).